

UNIVERSIDAD DEL SALVADOR

FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS



USAL
UNIVERSIDAD
"INFRACCIONES Y SANCIONES
TRIBUTARIAS"

Alumna: Romina G. Penayo

Tutor: Prof. Ricardo Kern



INDICE

CAPÍTULO 1

1. MARCO GENERAL

1.1	Introducción.....	8
1.2	Actos Ilícitos.....	9
1.3	Naturaleza de las Infracciones y Sanciones previstas en la Ley 11.683.....	12
1.3.1	Teoría Tributaria.....	13
1.3.2	Teoría Penalista.....	14
1.3.3	Teoría Administrativa.....	15
1.3.4	Posturas doctrinarias y jurisprudencia de la C.S.J.N.....	16
1.4	Principios Básicos del Derecho Penal.....	18
1.4.1	Principio de Legalidad.....	19
1.4.2	Principio de Irretroactividad.....	21
1.4.3	Principio de Proporcionalidad.....	23
1.4.4	Principio de Culpabilidad.....	23
1.4.5	Principio de Inocencia.....	25
1.4.6	Principio “Non bis in idem”	25
1.4.7	Principio “In dubio pro reo”	27



CAPÍTULO 2

2. INFRACCIONES FORMALES

2.1	Bien jurídico protegido en los delitos e infracciones tributarias.....	28
2.2.1	Infracciones formales.....	29
2.2.1	Introducción.....	29
2.2.2	Infracción consistente en la falta de presentación de declaraciones juradas o por presentación de las mismas fuera de término.....	30
2.2.2.1	Reducción de sanciones.....	35
2.2.2	Infracción consistente en el incumplimiento de los deberes formales.....	36
2.2.2.1	Pautas para la graduación de multas.....	38
2.2.2.2	Aplicación de la sanción.....	39
2.2.3.3	Acumulación de multas ante incumplimientos de un mismo deber formal.....	39
2.2.3	Sanción de Clausura.....	41
2.2.3.1	Sanción de arresto.....	42
2.2.3.2	Características de la sanción de clausura.....	43
2.2.3.3	La clausura en el artículo 40 de la Ley de Procedimiento Fiscal.....	44
2.2.3.3.1	No entregar o no emitir facturas o documentos equivalentes.....	45
2.2.3.3.1.1	Omisión de entregar.....	46
2.2.3.3.1.2	Omisión de emitir.....	49



2.2.3.3.1.3	El error como factor eximente de responsabilidad.....	51
2.2.3.3.2	Omisión de registrar.....	53
2.2.3.3.3	Transportación de mercaderías sin respaldo documental.....	55
2.2.3.3.4	Omisión de registro ante la AFIP.....	58
2.2.3.3.5	Pautas para la graduación de multas.....	60
2.2.3.3.6	Figuras agravadas.....	60
2.2.3.3.7	Penas accesorias: suspensión de la licencia, matrícula o inscripción registral.....	61
2.2.3.3.8	Multa a los consumidores finales.....	62
2.2.3.3.9	Procedimiento para la aplicación de la sanción.....	64
2.2.3.3.10	Efectos de la clausura.....	69
2.2.4	Reducción de la sanción, por única vez, al mínimo legal.....	70
2.2.4.1	Críticas a la figura.....	72

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

CAPÍTULO 3

3. INFRACCIONES MATERIALES O SUSTANCIALES

3.1	Introducción.....	73
3.2	Multa por Omisión de Impuestos.....	73
3.2.1	Sanción por falta de presentación de declaraciones juradas.....	75
3.2.2	Sanción por la presentación de declaraciones juradas inexactas.....	76



3.2.3	Sanción por la omisión de actuar como agente de retención o percepción.....	78
3.2.4	El error excusable como factor eximente de responsabilidad.....	79
3.3	Defraudación Fiscal.....	81
3.3.1	Graduación de la sanción.....	84
3.3.2	Diferencias entre la defraudación fiscal y otros delitos.....	85
3.3.2.1	Defraudación agravada prevista por el Código Penal.....	85
3.3.2.2	Declaraciones engañosas y declaraciones juradas inexactas.....	86
3.3.2.3	Relación con las infracciones formales.....	86
3.3.3	Indicios de declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas.....	87
3.3.3.1	Características de las presunciones contenidas en la norma.....	90
3.4	Aplicación de las sanciones de los artículos 45 y 46 cuando el tributo omitido o defraudado fue determinado por el Fisco sobre base presunta.....	90
3.5	Multa a los agentes de retención y percepción.....	95
3.5.1	Graduación de la sanción.....	97

CAPÍTULO 4

4. OTRAS DISPOSICIONES CONTENIDAS EN LA NORMA

4.1	Eximición y reducción de sanciones.....	99
4.2	Sujetos de las sanciones.....	102



4.2.1	Sucesiones indivisas.....	103
4.2.2	El cónyuge cuyos réditos perciba o disponga en su totalidad el otro.....	104
4.2.3	Los incapaces.....	104
4.2.4	Los penados.....	105
4.2.5	Los concursados civilmente y quebrados.....	105
4.2.6	Responsabilidad por los subordinados.....	106
4.3	Muerte del infractor.....	106
4.4	Responsables infractores.....	107
Conclusiones.....		109



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR



1. Marco General

1.1. Introducción

Todo acto contrario a una norma jurídica constituye lo que se ha dado en llamar un “acto ilícito”. Mientras que los actos lícitos son *acciones* (se consideran así aún a los de la expresión tácita de la voluntad), los actos ilícitos pueden ser *acciones* u *omisiones*. *Acciones*, cuando se hace lo que la ley prohíbe, *omisiones*, cuando no se hace lo que la ley manda.

Una característica fundamental que diferencia a los actos lícitos de los ilícitos es que, en tanto los primeros son actos jurídicos, y por ende, solo se consideran en el derecho cuando pueden producir alguna adquisición, modificación o extinción de derechos y obligaciones, los segundos no revisten tal calidad, aún cuando se hallen determinadas las consecuencias jurídicas que genera la realización de los mismos.

Dentro de los actos ilícitos se diferencian dos tipos: aquellos que tienen naturaleza civil y aquellos que revisten naturaleza penal. El criterio fundamental que permite la diferenciación de ambos conceptos está dado por la *finalidad de las sanciones* que el sistema jurídico establece como consecuencia necesaria de la realización de los mismos.

Hay autores que no están de acuerdo con esta postura, sino que consideran que lo que diferencia a los ilícitos civiles de los penales es la naturaleza del hecho que se intenta sancionar y no la finalidad de la sanción. Pero dado que una misma conducta humana puede dar origen a la imposición de



una sanción civil y una sanción penal, el presupuesto de una sanción civil y una penal puede ser exactamente el mismo.

En el *ámbito civil*, se protege fundamentalmente el interés de los particulares, y cuando se configura un acto ilícito, la sanción correspondiente al mismo tiene por finalidad restituir a la víctima al estado anterior al hecho, en cambio en el *ordenamiento penal*, se contempla el interés público y se sancionan aquellas conductas que atentan contra la convivencia social, y la sanción aplicada no tiene naturaleza resarcitoria sino que tiene una finalidad ejemplar y regresiva.

La sanción penal debe aplicarse cuando la violación del orden jurídico exige una medida más grave que el puro resarcimiento, o cuando el mismo no serviría para indemnizar la lesión jurídica porque se han afectado bienes jurídicos esenciales. La sanción penal no intenta, como la sanción civil, restablecer el estado existente antes de la comisión del ilícito y el equilibrio del patrimonio o de intereses, sino que lo que busca es castigar la conducta antijurídica y prevenir futuras transgresiones al orden público.

1.2. Actos ilícitos en el derecho tributario

Son de público conocimiento los nocivos efectos que las infracciones tributarias ocasionan, no sólo al sistema fiscal, sino también a los fines sociales del Estado, impidiéndole arbitrar los recursos económicos necesarios para cumplir con la tarea de elevar el nivel de vida comunitaria. Esta pérdida de recursos fiscales debe ser suplida en muchas ocasiones por instrumentos tales como el endeudamiento público, que tiende a agudizar la situación fiscal y golpear a través del costo inflacionario a la sociedad, de manera más agresiva que cualquier tipo de imposición.



El diccionario de la lengua española define infringir como “quebrantar leyes, órdenes, etc.” e infracción como “transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado; o de una norma moral, lógica o doctrinal”.

Si la obligación consiste en realizar una conducta, un comportamiento, si se realiza es cumplimiento, sino, es infracción.

La infracción tributaria es, pues, una conducta contraria a una norma jurídica tributaria.

La infracción tributaria puede ser considerada desde diferentes puntos de vista, a saber:

- ✓ **Sustancial:** la infracción tributaria es aquella conducta que, a juicio del legislador, compromete los fines del Estado y exige como respuesta una sanción.
- ✓ **Fenoménico:** la infracción tributaria es un hecho jurídico ilícito.
- ✓ **Dogmático - Jurídico:** la infracción tributaria es una conducta típica para la cual el legislador ha previsto una sanción.
- ✓ **Formal:** la infracción tributaria es toda acción legalmente descrita como incumplimiento de las obligaciones tributarias. *Acción* consiste en apartarse de la conducta que el legislador ha querido y no sólo es necesario que la acción exista sino que también debe tener la característica de ser típica, con lo cual se cumple con el principio de la legalidad, el que dispone, como se verá más adelante, que “nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa”.



Ahora bien, ¿en qué consiste la obligación tributaria que se incumple? Al respecto, el tratadista Hernando Sierra Mejía nos dice “se puede optar por considerar que obligación tributaria es la prestación de contenido patrimonial a la que corresponde una situación de derecho subjetivo del Estado, aunque no sea de crédito en sentido estricto”.

De este modo, quedan comprendidos en esta categoría, no sólo las obligaciones de dar llamadas sustanciales, sino también las formales o de hacer que el Estado puede exigir coactivamente, cuyo contenido patrimonial está representado por el efecto oneroso estimable en dinero, que resulta tanto de cumplirlas como de abstenerse de hacerlo, o de hacerlo en forma deficiente.

Por esa razón se pueden calificar verdaderas obligaciones casi todos los denominados deberes formales, como ser, por ejemplo el deber de presentar declaraciones juradas o el deber de suministrar información tributaria.

Dentro de este contexto, el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y el incumplimiento de las obligaciones formales de hacer, podría dar lugar a clasificar las infracciones tributarias en dos grupos, a saber:

I. Infracciones tributarias sin pérdidas de ingresos fiscales:

En este grupo estarían ubicadas las infracciones a los deberes formales propiamente dichos, aunque en última instancia las mismas también pudieran representar algún ingreso para el Fisco. Entre las infracciones formales, se pueden nombrar las siguientes:

- No cumplir con una situación o un requerimiento del Fisco.
- No llevar los libros de contabilidad debidamente.



- No enviar información tributaria para estudios y cruces de información.
- No expedir facturas con los requerimientos o no conservar copia de las mismas.

II. Infracciones tributarias con pérdidas de ingresos fiscales:

En este grupo, ubicamos aquellas infracciones que conllevan el incumplimiento de la obligación tributaria sustancial. Es decir que, a pesar de haberse verificado el hecho imponible o generador, el contribuyente disminuye o elimina la carga tributaria. Entre las infracciones materiales o sustanciales podemos citar:

- Omitir ingresos, omitir bienes, incrementar los costos, las deducciones y los descuentos en las declaraciones tributarias.
- Omitir impuestos, ya sea por no presentar declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.
- Omitir retenciones que se debieron practicar o que practicadas no se ingresaron al Fisco.

Más adelante se profundizará este tema, detallando los distintos supuestos que la ley 11.683 contempla para la configuración de ambos tipos de infracciones (formales y materiales).

1.3. Naturaleza de las infracciones y sanciones previstas en la Ley 11.683

Con relación al tema de la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, el mismo ha sido motivo de bastante discusión doctrinal, y de allí la falta de



acuerdo sobre la ubicación científica del derecho penal tributario y sus relaciones con el derecho penal, sobre lo cual es importante citar las teorías que se han planteado:

- 1) las sanciones tienen naturaleza tributaria
- 2) las sanciones tienen naturaleza penal
- 3) las sanciones tienen naturaleza administrativa

1.3.1. Teoría Tributarista

Esta teoría señala que el Derecho Penal Tributario es un capítulo del Derecho Tributario, que se basta por sí sólo, con lo cual no rigen a su respecto las disposiciones generales que regulan el Derecho Penal, salvo remisión expresa de la norma tributaria.

Para los que sostienen una tendencia tributarista, entre los que se encuentran Giuliani Fonrouge y Norberto J. Godoy, existen diferencias entre el bien jurídico protegido por el ilícito tributario y el resguardado por el derecho penal común: en tanto la función penal alcanza únicamente a los hechos *moralmente reprochables*, el Estado tiene la facultad de alcanzar hechos *moralmente inocentes*, dado que su finalidad es la utilidad pública y no la justicia absoluta.

Giuliani Fonrouge¹ considera que el derecho penal tributario constituye un campo distinto del derecho penal común, del derecho financiero, del derecho administrativo y de la ciencia de las finanzas. En su libro Derecho Financiero escribe que las características especiales del ilícito tributario “le aseguran una posición particular en el campo de lo ilícito, que hace inaplicables a su respecto